



ESCUELA DE GRADUADOS-FCE-UNC
CARRERA DE ESPECIALISTA EN TRIBUTACIÓN



Impuesto a las Ganancias

**Indemnización por Ruptura del
Vínculo Laboral**

Autor: Mariana C. Leonardi
Tutor: Cr. Germán Crespi
Fecha de presentación: 25/03/2015

-Córdoba-
-2015-





Impuesto a las ganancias: indemnización por ruptura del vínculo laboral por Mariana C. Leonardi se distribuye bajo una [Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-SinDerivar 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

INDICE

INTRODUCCION.....	- 1 -
POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO.....	- 3 -
EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.....	- 12 -
TEORÍA DE LA FUENTE.....	- 13 -
EL EMPLEADOR.....	- 15 -
LEY DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.....	- 16 -
LEY PENAL TRIBUTARIA.....	- 17 -
APROPIACIÓN INDEBIDA DE IMPUESTOS.....	- 17 -
RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS EMPRESAS Y DIRECTIVOS.....	- 18 -
RUPTURA DEL VÍNCULO LABORAL - INDEMNIZACIONES.....	- 20 -
INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO DE LA MUJER POR RAZONES DE EMBARAZO.....	- 21 -
INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO DE EMPLEADO CON ACTIVIDAD SINDICAL.....	- 22 -
INDEMNIZACION POR ANTIGÜEDAD - DIFERENCIA ENTRE EL TOPE DEL CONVENIO Y LA MEJOR REMUNERACIÓN MENSUAL, NORMAL Y HABITUAL.....	- 23 -
GRATIFICACION ESPECIAL POR CESE.....	- 26 -
GRATIFICACION POR JUBILACION.....	- 28 -
INDEMNIZACION PREAVISO.....	- 28 -
INTERESES RECONOCIDOS EN SEDE JUDICIAL O ADMINISTRATIVA ACCESORIOS A CRÉDITOS LABORALES	- 29 -
INTERESES POR COBRO DE HABERES JUBILATORIOS RETROACTIVOS.....	- 29 -
PRESTACIONES DINERARIAS SEGÚN LEY 24.557.....	- 30 -
DEDUCCIONES DEL ARTÍCULO 23 DE LA LEY 20.628.....	- 32 -
MINIMO NO IMPONIBLE.....	- 32 -
GRAFICO I: MINIMO NO IMPONIBLE FRENTE A INDICES DE VARIACION.....	- 33 -

VARIACIÓN TOTAL DEL PERIODO	- 33 -
GRAFICO II: INDICE DEL SALARIO VS CONGRESO - IPC – IPIM	- 34 -
DECRETO 1242/2013.....	- 35 -
CONCLUSION.....	- 37 -
BIBLIOGRAFIA.....	- 41 -
ANEXOS	- 46 -
ANEXO I	- 46 -
ANEXO II	- 47 -

INTRODUCCION

Este trabajo se referirá al tratamiento de los conceptos indemnizatorios percibidos en concordancia al “tarifario” que establecen los Convenios Colectivos de Trabajo o bajo la liberalidad de cada empleador, que surgen de la ruptura del vínculo laboral frente al Impuesto a las ganancias. Esta ruptura podrá tener diversas formas ya sea por renuncia, mutuo acuerdo, despido injustificado, abandono de trabajo, muerte, etc., y podrá ser agravada por determinadas circunstancias (maternidad, matrimonio, etc.).

El objetivo principal es el de aportar conceptos fundamentales del Impuesto a las Ganancias con soporte en la Jurisprudencia Judicial y la Doctrina para poder dilucidar el correcto tratamiento tributario de las circunstancias planteadas precedentemente; tomando como base el concepto de ganancia según lo establecido por la ley 20.628 y sus modificatorias para las personas físicas: *“Art. 2, apartado 1), son ganancias aquellos rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación”*.

Secundariamente definir la potestad tributaria del Poder Ejecutivo y sus límites y clarificar las atribuciones del organismo recaudador en materia legislativa.

Frente a los reiterados pedidos por parte de los distintos gremios de actualización de los mínimos no imposables y la exclusión de la renta que produce el trabajo personal ejecutado en relación de dependencia de la imposición del Impuesto a las Ganancias, parece importante valorar la

evolución del mínimo no imponible comparativamente con distintos índices que reflejan variación en los precios, para distinguir el nivel real de esos mínimos.

Por último y frente a las distintas modificaciones que ha realizado el estado nacional al artículo 23 de la Ley del Impuesto a las Ganancias en estos últimos años, el último objetivo será el de analizar el decreto 1242/2013 con vistas a los efectos jurídicos que genera y a su constitucionalidad.

POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

La Potestad Tributaria o Poder Tributario del Estado es definida por distintos autores como:

Héctor Villegas: *"Es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial..."*¹

Giuliani Fonrouge *" Facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción."*²

Catalina García Vizcaíno *"El poder de imperio se halla ínsito en el poder de gobernar, por el cual puede obligar coactivamente a los sometidos a él y debe ser un poder normado dentro de los límites constitucionales... el poder tributario debe contener cuatro caracteres, debe ser fundado en la constitución, normado, debe ser ejercido por medio de la ley (legalidad) e indivisible"*³.

En definitiva, el poder tributario, es la facultad jurídica que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir de manera unilateral tributos respecto de bienes o personas, pero no es absoluta; nuestra Constitución Nacional establece una serie de principios limitadores al poder de imposición y se identifican de la siguiente manera:

¹ Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma

² Giuliani Fonrouge, C. (2001) *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Depalma.

³ García Vizcaíno, C. (2007). *Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas*. Buenos Aires: Lexis-Nexis.

El artículo 19 de la Constitución expresa “...*Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.*” , en él se configura el principio de **legalidad**; no hay tributo sin ley "*Nullum tributum sine lege*", es decir que será por medio de una disposición emanada del órgano a quien la Constitución Nacional le ha atribuido la potestad legislativa, que para nuestro caso será el Congreso Nacional el adquirente de dicha atribución y particularmente la Cámara de Diputados en acuerdo a lo que dispone el artículo 52 de nuestra Constitución Nacional, bajo el cumplimiento de los requisitos formales para la sanción de una Ley.

Retomando un poco el concepto de Potestad Tributaria del Estado, hay doctrina Italiana que considera que el Poder de Imposición, no culmina en el momento legislativo sino que abarca todo el derecho tributario, en su faz de procedimiento administrativo y jurisdiccional.⁴

El poder tributario es indelegable en el Poder Ejecutivo por el Congreso por el artículo 76 de la Constitución Nacional, “*Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca*”.

Por otro lado en su artículo 99 inc. 3) establece “...*El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo. Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas*

⁴ Gian Antonio micheli, Federico maffezzoni, Andrea Fedele y otros en, Jarach, D. (2011). *El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo*. Buenos Aires: Abeledo-perrot.

que regulen materia penal, **tributaria**, electoral o de régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros...” (El resaltado me pertenece)

“Ni un decreto del Poder Ejecutivo ni una decisión del jefe de Gabinete de Ministros pueden crear válidamente una carga tributaria ni definir o modificar, sin sustento legal, los elementos esenciales de un tributo”, Corte Suprema (21/10/2003).⁵

La ley debe definir, debe establecer el objeto y el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las exenciones, las infracciones y sanciones, el órgano competente para recibir el pago, etc., que funcionan como elementos estructurantes del tributo.⁶

La Ley establece el impuesto, los decretos reglamentarios los establece el Poder Ejecutivo⁷, y las resoluciones generales emitidas por el órgano recaudador pueden complementar los decretos reglamentarios, manteniendo el espíritu de la ley.

⁵ *Selcro S.A. v. Estado Nacional /Jefatura de Gabinete de Ministros decisión 55/2000 [decretos 360/1995 y 67/1996] s/amparo ley 16986). Fallos: 321:366, in re “Luisa Spak de Kupchik y otro c/ Banco Central de la República Argentina y otro”; Fallos: 316:2329; 318:1154 y 323:3770).*

⁶ Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma.

⁷ Atribución otorgada por el artículo 99 inc.2) de la Constitución Nacional el cual faculta al Poder Ejecutivo, de expedir las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias.

En artículo 7). del Decreto 618/97, que regula respecto a la organización y competencia de la Administración Federal de Ingresos Públicos, establece que en lo atinente a las facultades de reglamentación *el Administrador Federal estará autorizado a impartir normas generales obligatorias para los responsables y terceros, en las materias en que las leyes autorizan a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS.*

Por otro lado la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario, en su artículo 112 acepta esa atribución y expresa que *el Administrador Federal de Ingresos Públicos ejercerá en lo pertinente las funciones que le confieren los artículos 7º, 8º y 9º, punto 1, incisos a) y b), del Decreto N° 618/97.*

Distintos autores definen al principio de **legalidad** de la siguiente manera:

Héctor Belisario Villegas⁸: *"El principio de legalidad es el límite formal respecto al sistema de producción de normas. Es un principio fundamental del derecho tributario sintetizado en el aforismo 'no hay tributo sin ley que lo establezca', inspirado en el tan conocido del derecho penal 'nullum crimen, nulla poena sine lege'"*

José Osvaldo Casas⁹: *"El principio de legalidad es una norma sobre normación ya que se refiere claramente a cómo se deben crear los tributos."*

⁸ Villegas, H. Obra ya citada.

⁹ Casas J. (2002). *Los Principios del Derecho Tributario*. Buenos Aires: Buyatti.

Dino Jarach¹⁰: *"Es un principio que emana de las luchas políticas contra el Estado absoluto, afirmando, de acuerdo con la doctrina inglesa y norteamericana, la necesidad de la aprobación parlamentaria de los impuestos para su validez".*

Cabe destacar que el principio de legalidad también se lo denomina principio de reserva de la ley porque reserva un determinado espacio de la realidad social (en nuestro caso la tributaria) al ámbito de la ley.

Por otro lado otro principio instaurado en nuestra Constitución Nacional es el de la **Igualdad**. El artículo 16 de la CN expresa: *"La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas."*

Es entre semejantes, es decir igual tributo para personas con una misma capacidad contributiva. Trata de asegurar el mismo tratamiento para quienes se encuentran en análogas situaciones. Según la Corte Suprema de Justicia significa igualdad de tratamiento para todos los iguales y en iguales condiciones.

El principio de **Generalidad** se vincula con el de Igualdad y se identifica en el mismo artículo de la Constitución Nacional. Los tributos deben abarcar íntegramente a las distintas personas y a los diferentes bienes bajo las diferentes formas de exteriorizaciones de la capacidad contributiva.

¹⁰ Jarach D. Obra ya citada.

Las exenciones, exclusiones y otros beneficios tributarios funcionan como límite de este principio si funcionan como privilegios.

“Las exenciones deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que la establezcan”¹¹

Artículo 17 de nuestra Constitución establece: *“La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4°. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie.”*

Este artículo establece la noción de la propiedad privada y de esta manera el principio de **no confiscatoriedad**. Dado que el tributo absorbe parte del patrimonio o la riqueza del contribuyente, ese monto debe mantenerse dentro de ciertos límites razonables.

Al respecto la Corte Suprema de Justicia de la Nación estableció que para que un impuesto sea confiscatorio debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital que acarree un desapoderamiento de más del 33 % de las utilidades, renta

¹¹ Fallos de la CSN 287:79; 307: 1083; 312:529; 314:1842, entre muchos otros.

o beneficio resultante de una explotación o del valor de un capital.¹². Es decir, dichos en términos más sencillos, es cuando el tributo se lleva una parte significativa de la riqueza del contribuyente.

En autos " Candy SA c/AFIP y otro s/acción de amparo" (03/07/2009), La Corte Suprema dijo:

"...Para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital..."

En ese sentido, el Tribunal también ha afirmado *"que en razón de las cambiantes circunstancias del país -e incluso bajo las mismas circunstancias- la diversa relación de determinadas especies de impuestos con el bienestar general, derivada de la clase de riqueza o actividad gravada, entre otros factores, puede justificar que la determinación del límite varíe en más o en menos. Dicho límite no es absoluto sino relativo, variable en el tiempo y aun susceptible de diferenciaciones en un mismo tiempo"*

Así mismo nuestra Constitución Nacional establece otro principio, el de la **Proporcionalidad**:

Artículo 4) *"El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional."*

¹² Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros.

Por otro lado en el artículo 75 inc. 2) de la CN establece que corresponde al Congreso *“imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables...”*

Entonces el principio de proporcionalidad establece que los particulares deben contribuir a la cobertura de los gastos públicos del Estado, en una medida coherente a su capacidad contributiva que refleja la riqueza del mismo.

El principio de **Equidad**, También llamado principio de justicia, incluye a todos los demás principios constitucionales.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha interpretado: El principio de la equidad se refiere a que debe ser equitativo el monto del impuesto en sí y la oportunidad en que se lo aplique. Equidad significa que la imposición debe guardar una razonable relación con la materia imponible. Equidad es sinónimo de justicia. Un tributo no es justo en tanto no sea constitucional. Por lo que en esta garantía se engloban todas las otras señaladas anteriormente.

El principio de **Retroactividad**: tiene sus bases en el Código Civil, su artículo 3) que establece lo siguiente:

“A partir de su entrada en vigencia, las leyes se aplicarán aún a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. No tienen efecto retroactivo, sean o no de orden

público, salvo disposición en contrario. La retroactividad establecida por la ley en ningún caso podrá afectar derechos amparados por garantías constitucionales.”

De esto se entiende que los efectos de una ley podrán ser retroactivos, si así se encuentran previsto expresamente, pero no podrá afectar derechos ya amparados.

El principio de **capacidad contributiva** surge del artículo 16 de nuestra Constitución Nacional y significa que cuando el sujeto se halla en las condiciones que marca la Ley aparecerá el deber de contribuir.

La **razonabilidad** de la imposición debe establecerse en cada caso concreto, según exigencias de tiempo y lugar y según los fines económicos-sociales de cada impuesto. Se afirma que, para que un tributo sea constitucional y funcione como manifestación de soberanía, no debe constituir un despojo para lo cual debe respetar el derecho de propiedad.

EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

El tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto -contribuyente-, al Estado quien ejerce su poder de imperio y tiene el derecho a ingresarlo. La Ley es la fuente exclusiva de coerción.¹³

En el Impuesto a las Ganancias, la renta es el objeto del hecho imponible y el objeto junto al aspecto subjetivo integran ese hecho imponible.¹⁴

Este impuesto toma esa denominación a partir del año 1973, anteriormente se denominaba Impuesto a los Réditos. Tal como está previsto en nuestro sistema jurídico fue sancionada por el Congreso Nacional, que como lo establece la Constitución Nacional, es su atribución exclusiva por regular en materia tributaria.

El impuestos a las ganancias es un tributo de carácter personal (contempla las características personales de cada contribuyente), directo (lo paga el sujeto que indica la ley y es intransferible) y progresivo, (la alícuota que aplica aumenta de acuerdo con el incremento de la base imponible de la persona o institución); recae sobre la renta gravando todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal. Aquellos sujetos residentes en el país, tributan sobre la

¹³ Jarach, D. (2011). *El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo*. Abeledo-perrot.

¹⁴ Jarach, D. (1980). *Impuesto a las ganancias*. Cangallo.

totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior y los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina.¹⁵

El Impuesto a las Ganancias grava, entre otras, a las provenientes del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia. En un principio, la diferencia entre este tipo de trabajo y el autónomo era relevante solo en la forma de ingresar el tributo, pero en la actualidad hay una gran diferencia entre ellos respecto a la carga fiscal que soportan haciendo un distingo inequitativo frente al tributo.

TEORÍA DE LA FUENTE

El artículo 2 de la ley 20628, adopta para las personas físicas y sucesiones indivisas la denominada “Teoría de la Fuente” o “Renta-Producto”, y establece:

“A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas: 1) los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación”. El concepto de habitualidad se reincorpora a partir de abril de 1976 en la definición del objeto del impuesto para personas físicas y sucesiones indivisas.

La CSJN expresó en varios de sus pronunciamientos que *“la periodicidad del rédito, induce la existencia de una fuente relativamente permanente que subsiste después de producirlo, la cual se*

¹⁵ Manassero, C y Otros (2010).). *Impuesto a las ganancias*. Asociación Cooperadora de la Facultad de Ciencias Económicas de la UNC.

*debe también "mantener y conservar", pues sólo haciéndolo así se podrán "mantener y conservar" los réditos como lo requiere la definición de la ley".*¹⁶

Hay teorías que solo consideran renta al fruto periódico de una fuente permanente. Esta teoría tiene puestas críticas. Un salario no deja de ser renta del trabajo aunque desaparezca la fuente productora por ruptura del vínculo laboral¹⁷

Respecto al concepto de habilitación, la AFIP valida la doctrina mediante el Dictamen 28/1979: *"...la habilitación de la fuente consiste en la explotación del elemento productor, vale decir, en la realización de actos tendientes a producir los réditos, como son: negociar para el comerciante, producir para el industrial, locar sus servicios para el profesional".*

Por otro lado el TFN en Autos "Imbellone, Oscar Alberto s/retardo (SALA "A" 15/09/2011)" asimila a la habilitación de la fuente con "explotación".

En base a ello considero que para el caso de ganancias del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia los requisitos de la Teoría de la Fuente están definidos de la siguiente manera:

La fuente está dada en la existencia del dependiente, la permanencia en la continuidad de la relación laboral de ese individuo que debe existir, la habilitación en la actitud de entrega de su fuerza laboral en forma subordinada vinculada jurídicamente con el empleador, la renta en lo producido y la periodicidad en un ingreso que se repite o al menos es susceptible de repetirse.

¹⁶ Fallos: 182:417; 209:347.

¹⁷ Jarach, D. (1980). *Impuesto a las ganancias*. Cangallo.

EL EMPLEADOR

La ganancia obtenida por el trabajo personal ejecutado en relación de dependencia sufre retención en la fuente, y esta cien por ciento a cargo del empleador. Esa retención tiene carácter de pago único y definitivo por lo tanto exceptúa al empleado de la obligación de presentar la declaración jurada determinativa anual del Impuesto a las Ganancias. El accionar del empleador respecto a esas ganancias se encuentra regulado por el régimen establecido por la RG 2437/08 modificatorias y complementarias, el cual se considera acotado respecto a los conceptos deducibles que incluye, versus los que acepta la propia Ley del Impuesto.

Por otro lado el organismo de aplicación, la Administración Federal de Ingresos Públicos, “complementa” esa Resolución General con instrucciones y circulares que le trasladan al régimen algunos criterios aportados por la Corte Suprema en sus pronunciamientos sobre ciertos conceptos deducibles. Recordemos lo que tiene dicho la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal al respecto:

“....En cuanto a la instrucción general y los dictámenes invocados por el fisco en apoyo de su tesis, cabe apuntar que la interpretación en ellos contenida no resulta vinculante para el tribunal a quo ni para esta alzada. Por lo demás, ya en otras oportunidades se ha sostenido que las instrucciones, los reglamentos internos, circulares, órdenes de servicio, constituyen actos de administración emitidos por la Administración Pública, cuyo objeto consiste en regular su propia organización o funcionamiento interno, siendo sus destinatarios primarios los funcionarios y empleados públicos. En tales condiciones, carecen de valor jurígeno, las

circulares normativas o instrucciones que emiten las dependencias oficiales, por tratarse de disposiciones internas con efectos en el orden jerárquico de la administración, sin carácter obligatorio para los particulares.

Con análoga comprensión, se ha interpretado que las instrucciones generales son actos internos de carácter resolutivo, de cumplimiento obligatorio para las dependencias y destinadas a ser aplicadas en el desarrollo de las tareas o funciones de éstas”¹⁸

Volviendo a la Resolución General 2437/08, la misma considera como parte de la ganancia bruta total a los fines de determinar el Impuesto a las Ganancias, a las indemnizaciones por falta de preaviso en el caso de despidos en concordancia a lo que prevé el artículo 20) inc. i), y a su vez excluye de la base de cálculo a las indemnizaciones por antigüedad que hubieren correspondido legalmente en caso de despido y las indemnizaciones que correspondan en virtud de acogimientos a regímenes de retiro voluntario, en la medida que no superen los montos que en concepto de indemnización por antigüedad, en caso de despido, establecen las disposiciones legales respectivas.

LEY DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

La Ley 11.683 t.o. 1978 establece que los agentes de retención son solidariamente responsables del cumplimiento de la deuda ajena por el tributo que omitieron retener o que, retenido, dejaron

¹⁸ En sentido coincidente, esta Sala, en otra composición, in re: “Delga SAIC y F (TF 21751-I) c/ DGI”, expte. n° 38.845/04, del 11/12/2007, en su anterior integración en los autos “Consorcio de Gestión de Puerto de Quequén (TF 15660-I) c/ DGI”, expte. n° 12.074/07, sentencia del 24/11/2009 y en su actual composición in re: “Puentes del Litoral SA (TF 26823-I) c/ DGI”, expte. n° 141/2012, 24/04/2012 y, asimismo, “Isidro Miriam Adriana c/DGI”, expte. n° 17654/2013, ya cit.); Abraín, Luis Alberto (TF 33175-I) c/DGI - Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. - Sala II - 07/11/2013.

de pagar a la AFIP dentro de los QUINCE (15) días siguientes a aquél en que correspondía efectuar la retención. Según la doctrina, el responsable puede transformarse en sustituto por lo tanto como único responsable, cuando el sujeto pasivo hace valer su constancia de retención en su declaración jurada.

La Ley de Procedimiento Tributario reconoce a los Agentes de Retención como “*Responsables del cumplimiento de deuda ajena*”.

Establece que serán aplicables las sanciones del artículo 38 de la Ley 11683 por infracciones a los deberes formales por medio de multa.

También es aplicable la sanción del artículo 39 de la misma ley por las violaciones a las disposiciones de la Ley 11683, de las respectivas leyes tributarias, de los decretos reglamentarios y de toda otra norma de cumplimiento obligatorio, que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables con multas.

LEY PENAL TRIBUTARIA

APROPIACIÓN INDEBIDA DE IMPUESTOS

El Art. 6 de la Ley 24769 define a la apropiación indebida de impuestos como delito tributario y establece que será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de

vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido. El monto objeto de punibilidad es de cuarenta mil pesos (\$ 40.000) por cada mes y debe considerarse por tipo de impuesto retenido; no deben sumarse todos los importes retenidos a los efectos de verificar el monto punible. (CNPECON Wainstein, Enrique Carlos y otro s/ley 24769 - 05/05/2008).

RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS EMPRESAS Y DIRECTIVOS

El artículo 14 establece que la pena de prisión cuando alguno de los hechos previstos en la ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz.

Es decir que cuando una persona de existencia ideal actuare como agente de retención y se configure el ilícito de apropiación indebida de impuestos, la pena de prisión de 2 a 6 años recaerá sobre su directivo.

Por otro lado el artículo 14 de la Ley 24.769 incorporó en su última modificación (28/12/2011), sanciones por responsabilidad penal de las personas de existencia ideal.

Es decir que cuando la apropiación indebida de impuestos hubieren sido realizada en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal, se impondrán a la entidad

las sanciones en forma conjunta o alternativamente de multa , suspensión total o parcial de actividades, suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad, pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere y/o publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal.

RUPTURA DEL VÍNCULO LABORAL - INDEMNIZACIONES

Tema controvertido es el de las indemnizaciones por ruptura del vínculo laboral frente al Impuesto a las Ganancias, pues del tratamiento que le da la ley se crean ciertas inconsistencias.

Por ejemplo en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a las Ganancias en su inciso i) establece que se encuentran exentas solo las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despido aclarando que las indemnizaciones por falta de preaviso en el despido **no** se encuentran eximidas del tributo.

Es difícil entender la aclaración, pues bajo el supuesto de que las indemnizaciones por ruptura laboral estuvieran dentro del alcance del tributo y si fuese claro que estuvieran incluidas en el inciso 1) del artículo 2) o incorporadas como excepción respecto a este tipo de ganancias en el artículo 79, esta última aclaración estaría de más.

Por otro lado el Régimen de Retención (RG 2437) que se aplica sobre este tipo de rentas, es decir sobre rentas del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, acorrala al dependiente pues si considera que el empleador no considera todos los conceptos deducibles que se aplicarían a su caso, deberá inscribirse, generar el saldo a favor y pedir devolución; tramite que al día de hoy traspasan los plazos legales establecidos para su resolución.

A continuación se procede a analizar el tratamiento a dispensar en el impuesto a las ganancias a las indemnizaciones originadas en distintas causas:

INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO DE LA MUJER POR RAZONES DE EMBARAZO

En autos “De Lorenzo, Amelia Beatriz (17/06/2009)”, que trata sobre la gravabilidad de la indemnización por despido de la mujer por razones de embarazo, la Corte Suprema de Justicia Nacional (CSJN) expresó lo siguiente: *“... en tales condiciones, es evidente para mí que la indemnización por despido de la mujer trabajadora que obedece a razones de maternidad o embarazo, como lo establece el artículo 178 de la LCT, carece de la periodicidad y la permanencia de la fuente necesaria para quedar sujeta al gravamen. Ello es así pues su percepción involucra un único concepto, que es directa consecuencia del cese de la relación laboral.* (El resaltado me pertenece)

Por el contrario, en mi parecer no puede afirmarse aquí que la propia relación laboral sea la causa jurídica del cobro de tal indemnización y que, por ende, ella también posea los caracteres de habitualidad y permanencia de la fuente. Es prístino que un orden lógico impone reconocer que primero ocurre el cese de la relación laboral y, luego, como consecuencia suya, nace el derecho al resarcimiento...” (El resaltado me pertenece).

Este fallo aporta elementos importantes que van en contra de lo que la propia ley dispone expresamente en el inciso i) del artículo 20 que se traía a referencia en párrafos anteriores. La Ley eximió un concepto que en realidad no se encuentra nominado en el artículo 79 y no cumple los requisitos de la teoría de la fuente, es decir estaría fuera del alcance de la ley.

La Procuradora Fiscal de la Nación, en su dictamen de fecha 17/6/2009 de la misma causa dijo que el resarcimiento en trato carece de la periodicidad y de la permanencia de la fuente necesarias

para quedar sujeto al gravamen en los términos del artículo 2 de la ley del impuesto a las ganancias ya que es directa consecuencia del cese de la relación laboral.

En autos “Costa, Verónica Nerea” del 26/4/2010 por repetición del impuesto a las ganancias retenido sobre una indemnización por maternidad, el Tribunal Fiscal adopta la doctrina de no gravabilidad de la Corte.

Asimismo la AFIP publica la circular N° 3 del año 2012 donde adopta los lineamientos establecidos por la Corte Suprema de Justicia en relación al tratamiento a otorgar en el Impuesto a las Ganancias a la indemnización por despido por causa de maternidad o embarazo y a la Indemnización por Estabilidad y Asignación Gremial, aclara que dichos conceptos no se encuentran alcanzados por el mencionado impuesto por lo que el empleador deberá excluir a dichos montos del régimen de retención establecido por Resolución General 2437 al momento de practicarse la liquidación por cese del vínculo contractual; invocando en sus considerandos los casos “De Lorenzo, Amelia Beatriz c/DGI” (17/06/2009), y “Cuevas, Luis Miguel c/AFIP-DGI s/Contencioso Administrativo” (30/11/2010) [Fallos 333:2193].

Se puede decir en base a lo expuesto en el presente trabajo, que la Afip “modificó” un Régimen Retentivo sin efectos jurídicos, puesto que hay un ordenamiento legal previsto y el legislador dejó plasmada expresamente por ley las disposiciones al respecto.

INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO DE EMPLEADO CON ACTIVIDAD SINDICAL

Otro caso en donde la Corte Suprema de Justicia establece criterio es en autos Cuevas, Luis Miguel c/AFIP-DGI s/contencioso administrativo (30/11/2010), donde consideró que la

indemnización por despido agravada -por tratarse de un empleado que realizaba actividades gremiales- carece de la periodicidad y de la permanencia de la fuente necesarias para quedar sujeto al gravamen, en los términos del art. 2º de la ley del impuesto a las ganancias, ya que es directa consecuencia del cese de la relación laboral.

INDEMNIZACION POR ANTIGÜEDAD - DIFERENCIA ENTRE EL TOPE DEL CONVENIO Y LA MEJOR REMUNERACIÓN MENSUAL, NORMAL Y HABITUAL

En autos “Vizzoti, Carlos Alberto c/ AMSA S.A.” (14/9/2004), la Suprema Corte expresa que *“...no resulta razonable, justo ni equitativo, que la base salarial prevista en el primer párrafo del citado Artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo, vale decir, la mejor remuneración mensual normal y habitual percibida durante el último año o durante el tiempo de prestación de servicios si éste fuera menor, pueda verse reducida en más de un 33%, por imperio de su segundo y tercer párrafos. De acuerdo con ellos, dicha remuneración no podrá exceder el equivalente de tres veces el importe mensual de la suma que resulta del promedio de todas las remuneraciones previstas en el convenio colectivo de trabajo aplicable. Esta pauta, por cierto, recuerda conocida jurisprudencia del Tribunal, relativa a que la confiscatoriedad se produce cuando la presión fiscal excede el señalado porcentaje...”*

Este es otro caso en donde la AFIP toma el criterio vertido por la corte y lo plasma en una Circular, en este caso la Circular N° 4/2012 y establece que cuando del monto pagado en concepto de indemnización por antigüedad supere del dispuesto en el artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo, la exención se reconocerá hasta una suma equivalente al 67% del importe efectivamente abonado.

En autos “Macías Osvaldo c/DGI”, sentencia del 23/04/2013”, la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, la Sala III, sentenció que cualquiera sea la designación que las partes de la conciliación le atribuyan a la suma abonada, corresponde su revisión al amparo del artículo 245 de la LCT, a los fines de la aplicación del artículo 20, inciso i). En este caso, el monto abonado coincidía con lo que hubiera correspondido abonar, según el informe de los peritos, aplicando el artículo 245, segundo párrafo, de la LCT y ajustado a la doctrina de la Corte del caso “Vizzoti”. En igual sentido la Cámara se expreso en autos- “Capomasi, Fernando (TF 29058-I) c/DGI” (15/10/2013).

En un sentido más amplio la Sala IV de la CNAAF en autos “Ediciones B Argentina s/recurso de apelación” con sentencia del 23/03/2010, dijo: “... *aparece como razonable la inteligencia asignada por el Tribunal Fiscal en punto a que los topes respectivos constituyen solo un umbral a favor del trabajador y no como un límite que conduzca a dividir el tratamiento fiscal de dicha indemnización, solución que por lo demás, tampoco resulta de la ley del tributo...*”

Es decir, el artículo 20 inc. i) de la ley de Impuesto las Ganancias exime las sumas recibidas en concepto de indemnización por antigüedad sin contar con los topes del segundo y tercer párrafo del art. 245 LCT. Por ello, la mencionada exención se aplica a la totalidad de la indemnización prevista por el art. 245 LCT sin topes.

Otro antecedente importante es el caso Abrain, Luis Alberto c/DGI (07/11/2013) de la Sala II de CNCAF en donde el Tribunal Fiscal declaró exentas del impuesto a las ganancias las sumas percibidas en concepto de “indemnización por antigüedad” y a la indemnización percibida bajo la denominación “s/acta de la fecha”, que estaba compuesta por la diferencia entre el tope del

convenio y la mejor remuneración mensual, normal y habitual, dado que fue consecuencia directa de la ruptura de la relación laboral y debe ser analizada a la luz de la teoría de la fuente. En cambio, consideró sujeta al gravamen la indemnización por falta de preaviso.

En instancia de la CNCAF, para sentenciar se trajo la jurisprudencia de la Corte: “...*las normas tributarias -incluso las que establecen beneficios de carácter fiscal- no deben entenderse con el alcance más restringido que su texto admita sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación...*”

La Cámara interpreto que la indemnización por despido liquidada por el empleador en exceso de los topes legales, en la medida que sean genuinamente una gratificación por cese o un plus aplicado como complemento voluntario a los montos precitados, y no sea una suma que se paga en fraude de la ley, integra los montos indemnizatorios excluidos del impuesto a las ganancias.

En autos Imbellone, Oscar Alberto S/Retardo De Repetición – (15/09/2011), la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación en el caso de extinción del contrato de trabajo por voluntad concurrente de las partes concluye que la misma no cumple con los requisitos de permanencia y habilitación de la fuente, razón por la cual corresponde considerar como no gravado el importe recibido por el actor en concepto de indemnización por la extinción de la relación laboral, de conformidad con lo previsto en el artículo 241 de la ley de contrato de trabajo.

Para así resolver este Tribunal toma el criterio vertido por la Corte en el caso "Cuevas, Luis Miguel" de fecha 30/11/2010, salvando el concepto indemnizatorio de que se trataba en ese caso, sostiene que la doctrina emanada de los mismos resulta plenamente aplicable al caso de que se trata la disputa.

Respecto a este concepto el Fisco ha dejado dicho mediante dictamen que el alcance de la exención debe considerarse hasta el tope establecido por el convenio colectivo correspondiente; norma carente del rango legal adecuado que avanza sobre lo que establece la ley.

DALyRSS 43/2006 *“a partir de la fecha del fallo 'Vizzoti, Carlos Alberto c/AMSA SA'(14/19/2004), la exención prevista en el artículo 20, inciso i) de la ley de impuesto a las ganancias alcanza al sesenta y siete por ciento (67%) de los montos abonados en concepto de indemnización por antigüedad en caso de despido”*.

Por otro lado el Fisco por Dictamen de DAL 38/2002, 76/2002 y DAT 8/2003 en el mismo sentido, determina que la totalidad de la indemnización abonada al trabajador en ocasión de producirse la ruptura del vínculo laboral bajo el beneficio instituido por la Ley 25561 en su artículo 16 - dictada en un contexto de emergencia social, se encuentra eximida del pago del impuesto a las ganancias.

GRATIFICACION ESPECIAL POR CESE

Otro antecedente es el caso “Bertolini, Agustín c/Telecom Argentina” de la Sala II de la Cámara de Apelaciones del Trabajo del 20/12/2012, en el que se sentenció que debe considerarse excluida del impuesto a las ganancias la gratificación extraordinaria por cese, por carecer de las características establecidos en el artículo 2, apartado 1), de la ley respectiva.

Un caso reciente e interesante por el precedente que sienta es “Negri, Fernando Horacio c/EN - AFIP-DGI- CSJN - r15/07/2014 - GRATIFICACIÓN POR CESE LABORAL”, la CNCAF SALA I rechazó la demanda interpuesta por Fernando Horacio Negri dado que la suma percibida en concepto de gratificación por cese tuvo carácter "remuneratorio de la respectiva prestación laboral" por lo tanto entendió que satisfacía las características de periodicidad y permanencia en

la fuente exigidas por el art. 2º, inc. 1, de la Ley del Impuesto a las Ganancias, y tenía cabida en el art. 79, inc. b, de la citada ley "como renta del trabajo personal en relación de dependencia.

El Dictamen de la Procuradora (05/02/2014) es muy importante por los efectos que genera y está en línea con los pronunciamientos que la Corte Suprema tiene dicho al respecto, a los que también se refiere. Dice que la "gratificación" en trato carece de la periodicidad y de la permanencia de la inc. 1º, de la ley del impuesto a las ganancias, ya que es directa consecuencia del cese de la relación laboral. Aun cuando a dicha suma se le niegue carácter indemnizatorio y se le otorgue el de un premio o liberalidad, concedido por el empleador sin causa alguna, inclusive así se hallaría fuera del objeto del gravamen.

Para concluir, La Corte Suprema dijo en el pronunciamiento de esta causa: ... *“la “gratificación por cese laboral” carece de la periodicidad y de la permanencia de la fuente necesaria para quedar sujeta al impuesto a las ganancias en los términos del art. 2º, inc. 1º, de la ley del mencionado tributo.”*

Como se ha visto el pago de gratificación por el cese laboral tiene su base en la ruptura del vínculo laboral, y en esa ruptura desaparece la fuente productora de rentas gravadas, por lo tanto carece de la periodicidad y de la permanencia de la fuente necesaria para quedar sujeta al impuesto a las ganancias en los términos del art. 2º, inc. 1º, de la ley del mencionado tributo.

La intención del legislador fue la de proteger al dependiente en situación de despido al dejar fuera del gravamen a la indemnización por antigüedad en la extinción del contrato laboral; la indemnización o gratificación percibida por el trabajador en caso de retiro voluntario tiene las

mismas finalidades que la indemnización por despido incausado: resarcir al trabajador frente a la pérdida de la fuente de trabajo hasta tanto obtenga una nueva fuente de ingresos.

GRATIFICACION POR JUBILACION

En “Quaranta Duffy, Héctor”, por repetición sobre suma abonada como gratificación voluntaria por jubilación anticipada la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (22/5/2012), (cuyo fallo se encuentra firme con fecha 30/04/2013), consideró aplicable la doctrina de Ediciones B de la Sala IV y, por ende la considero exenta.

INDEMNIZACION PREAVISO

En Abrain, Luis Alberto (TF 33175-I) c/DGI del 07/11/2013, la Sala II de la Cam. Nac. Cont. Adm. Fed. trae a colación la postura de la corte Suprema diciendo que sus conclusiones resultan aplicables al caso sub examine, dado que las sumas han sido percibidas como consecuencia directa de la ruptura de la relación laboral y deben ser analizadas a la luz de la teoría de la fuente.

Dijo: “Teniendo en consideración que las sumas han sido pagadas como consecuencia directa de la ruptura de la relación laboral y, por ende, carecen de los requisitos de habitualidad y permanencia de la fuente, resulta claro que no se encuentran sujetas al gravamen.”

Consideró que debe exceptuarse de la aplicación de tal postura a la indemnización por falta de preaviso. Aquí queda una controversia: ¿la indemnización por preaviso surge en otro tipo de circunstancias que no sea la de ruptura del vínculo laboral? ¿Que tratamiento debería tener la indemnización por vacaciones no gozadas y la integración del mes de despido, etc.?

Al respecto y en base a lo analizado se puede decir que la indemnización por preaviso no surge de otro tipo de circunstancias que no sea la de ruptura del vínculo laboral, al igual que la indemnización por vacaciones no gozadas y la integración del mes de despido, es decir, todos los ítems abonados en ocasión a la liquidación final puesto que no van en línea con la teoría de la fuente. Como dijo la Corte, es prístísimo en un orden de ideas que primero ocurra la ruptura del vínculo laboral y posterior a ello el resarcimiento por el daño causado.

INTERESES RECONOCIDOS EN SEDE JUDICIAL O ADMINISTRATIVA ACCESORIOS A CRÉDITOS LABORALES

En autos RUA TILO, RENÉ (13/12/95), –la CNCAF La sala V dijo que los intereses accesorios de créditos laborales son parte integrativa de la indemnización por accidente o enfermedad, alcanzando a los mismos la exención establecida en el artículo 20, inciso i), de la ley 20628.

INTERESES POR COBRO DE HABERES JUBILATORIOS RETROACTIVOS

En “Bunge, Héctor Justino Domingo Ricardo c/ANSES s/reajustes varios” la Cámara Federal de Seguridad Social dijo que a pesar de que la normativa dispone la gravabilidad en materia de jubilaciones, la jurisprudencia previsional excluye de retenciones los montos a percibir por los litigantes que efectúen el pertinente reclamo en la etapa de ejecución de sentencia de los pertinentes juicios sustentado en el artículo 20, inciso i), de la ley del impuesto, en cuanto exime a los intereses reconocidos en sede judicial o administrativa como accesorios de créditos laborales, norma que debe relacionarse –según se dice– con el inciso v) del mencionado artículo que, a su vez, exime a los montos provenientes de actualizaciones de créditos de cualquier origen o naturaleza.

PRESTACIONES DINERARIAS SEGÚN LEY 24.557

La ley 24.557 de Riesgo de Trabajo establece en su Artículo 11) el Régimen legal de las prestaciones dinerarias. Y dice:

1. Las prestaciones dinerarias de esta ley gozan de las franquicias y privilegios de los créditos por alimentos. Son, además, irrenunciables y no pueden ser cedidas ni enajenadas.

2. Las prestaciones dinerarias por Incapacidad Laboral Temporaria (ILT) o permanente provisoria se ajustarán en función de la variación del AMPO definido en la ley 24.241, de acuerdo a la norma reglamentaria.

3. El Poder Ejecutivo nacional se encuentra facultado a mejorar las prestaciones dinerarias establecidas en la presente ley cuando las condiciones económicas financieras generales del sistema así lo permitan.

Por otro lado el Decreto 1694/2009 en su Artículo 6° establece que las prestaciones dinerarias por Incapacidad Laboral Temporaria (ILT) o permanente provisoria mencionadas en el artículo 11, inciso 2, se calcularán, liquidarán y ajustarán de conformidad con lo establecido por el artículo 208 de la Ley de Contrato de Trabajo N° 20.744 (t.o. 1976) y sus modificatorias.

Por otro lado la Afip por medio del dictamen emitido por Asesoría Legal Impositiva y Recursos de la Seguridad Social dijo:

“...Así pues, en dicha oportunidad se sostuvo, entre otras cosas, que “...los pagos referidos en el artículo 20, inciso i), específicamente en el supuesto de accidentes de trabajo, estarán exentos

del ingreso del tributo en cuestión en la medida que persigan una finalidad reparatoria o indemnizatoria del daño causado, ello así en virtud de que dichos pagos no responden al concepto de ganancia contemplado en la ley del impuesto...”

Luego puntualizó que *“...de los antecedentes parlamentarios surge que entre los objetivos de la ley en debate se encuentra el de reparar los daños derivados de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, incluyendo la rehabilitación del trabajador damnificado y que a través de las prestaciones en dinero se tiende a lograr una verdadera reparación del trabajador y su inclusión en un programa de recalificación profesional...”*

Con todos los elementos vertidos en los distintos casos desarrollados precedentemente se puede decir que al dejar fuera del gravamen a la indemnización por antigüedad, la intención del legislador fue la de proteger al dependiente en situación de despido hasta que posea nuevamente una fuente de ingreso.

DEDUCCIONES DEL ARTÍCULO 23 DE LA LEY 20.628

MINIMO NO IMPONIBLE

El tercer párrafo del artículo 25 de la Ley del Impuesto a las Ganancias delega al fisco nacional la facultad de actualizar los importes a que se refiere el artículo 23, - ganancia no imponible, cargas de familia, y deducción especial-, de acuerdo con la variación ocurrida en el índice de precios al por mayor, nivel general, elaborado por el INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA Y CENSOS.

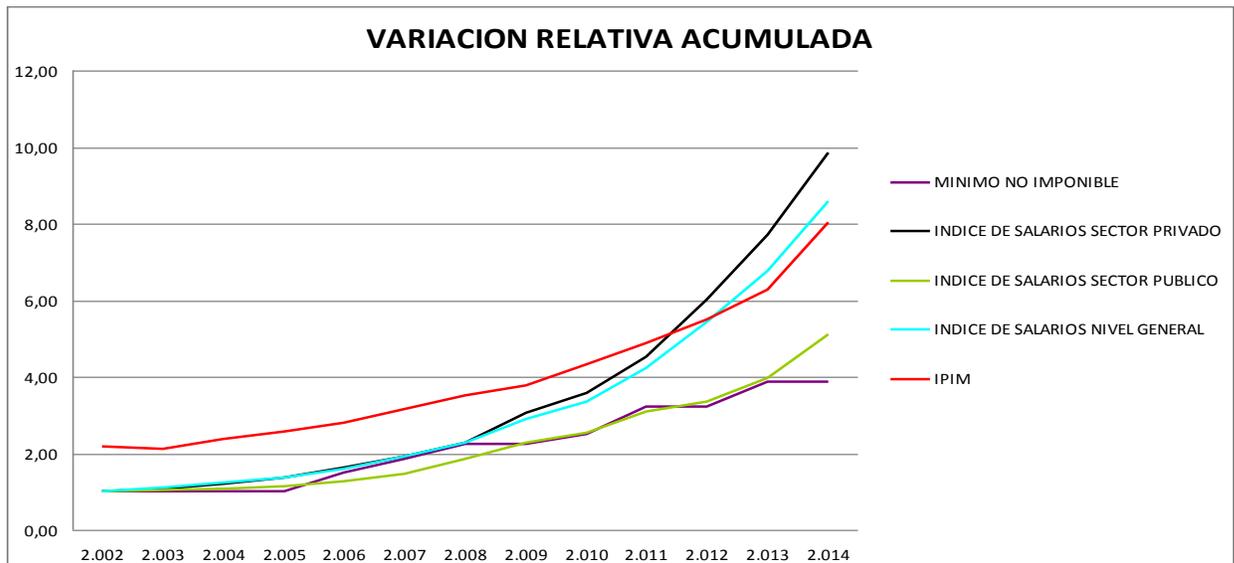
Posteriormente aclara que cuando se trate de ganancias comprendidas en los incisos a), b), c) y e) del artículo 79, deberá efectuar, con carácter provisorio, las actualizaciones de los importes mensuales. No obstante, los agentes de retención podrán optar por practicar los ajustes correspondientes en forma trimestral.

Antes de la Ley de Convertibilidad, el mínimo no imponible era actualizado regularmente por el Poder Ejecutivo vía DGI para reflejar la alta inflación en precios y salarios, mientras que a partir de la ley de convertibilidad, esta indexación permanente fue suspendida. A partir de la aparición nuevamente de la inflación no se volvieron a habilitar mecanismos de actualización.

A partir de la sanción de la Ley 26.731 publicada el 28 de diciembre de 2011, al Poder Ejecutivo se le delegan funciones legislativas facultándolo para incrementar los montos previstos en el artículo 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias con el objeto de evitar que la carga tributaria del citado gravamen neutralice los beneficios derivados de la política económica y salarial.

A continuación se cuantifica la evolución del mínimo no imponible frente a la del salario según datos del INDEC y al Índice de precios Internos al por Mayor.

GRAFICO I: MINIMO NO IMPONIBLE FRENTE A INDICES DE VARIACION



INDICES: INDEC; MINIMO NO IMPONIBLE: Ley 20.628 modificatorias y complementarias.- GRAFICO DEGÚN DATOS ANEXO I

VARIACIÓN TOTAL DEL PERIODO

AÑO	MINIMO NO IMPONIBLE	INDICE DE SALARIOS PRIV	INDICE DE SALARIOS PUB	INDICE DE SALARIOS NG	IPIM
VARIACION TOTAL DEL PERODO 2001/2014	286,87%	884,60%	411,47%	759,27%	701,69%

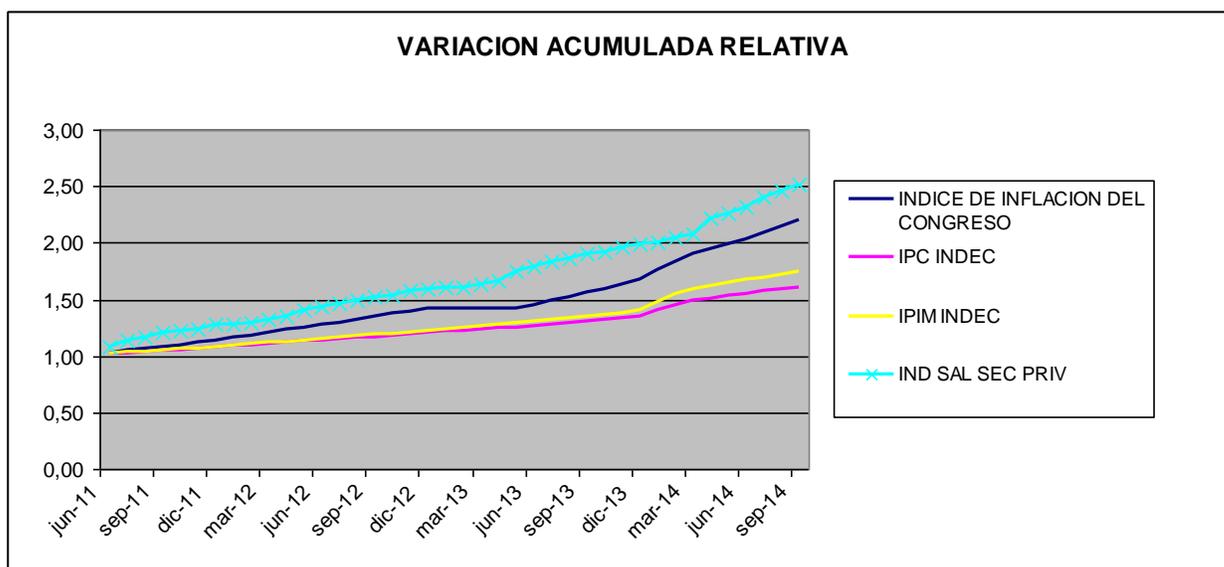
Visto el comportamiento de las variables, se puede decir que el poder adquisitivo de los sujetos que quedaron dentro del alcance del Impuesto a las Ganancias, se ha ido erosionando a lo largo de estos últimos diez años por efecto de crecimiento insuficiente de los valores de las deducciones personales incluidas en el artículo 23 de la Ley del Impuesto a las Ganancias con

relación al Índice de Precios Internos al por Mayor; sin embargo es evidente que la evolución de estas deducciones van de la mano con la del índice del salario del sector público hasta agosto de 2013. Cabe agregar que en el año 2002 este índice distaba considerablemente del índice de precios al por mayor en el año 2002 en referencia de año anterior, momento a partir del cual la brecha se fue profundizando al transcurrir la línea de tiempo.

De todos modos el comportamiento del índice de salarios del sector público, está bastante alejado de la evolución del índice del sector privado, lo que significaría que si el Estado toma como referencia este Índice, estaría desamparando los derechos de un gran número de asalariados.

Para reforzar, a los fines comparativos, se incorporo otra fuente de información como es el “Índice del Congreso”, para evaluar la variación en los precios.

GRAFICO II: INDICE DEL SALARIO VS CONGRESO - IPC - IPIM



INDICES: <https://www.tasadeinflacion.com.ar> ; INDEC.

GRAFICO DEGÚN DATOS ANEXO II

A partir de este grafico se puede ver que en el periodo analizado (Junio 2011 – septiembre 2014), los asalariados del sector privado (según datos del INDEC), estarían incrementando sus ingresos en términos reales; pero si visualizamos en el Grafico I la evolución del IPIM y el salario del sector privado, hasta mediados del año 2011 el primero obtuvo incrementos superiores al del salario del sector privado y posteriormente el nivel del salario de este sector toma las variaciones del IPIM que no fueron absorbidas en periodos anteriores. Analizar la variación de los precios de la Argentina solo en los últimos tres años distorsiona las conclusiones.

DECRETO 1242/2013

Mediante el Decreto 1242/2013, -dictado de conformidad con lo establecido en el Artículo 4° de la Ley N° 26.731, el cual faculta al Poder Ejecutivo nacional a incrementar los montos previstos en el artículo 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, y por el Artículo 99 inciso 2 de la Constitución Nacional que le atribuye al Presidente de la Nación la facultad de expedir las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias,- el Poder Ejecutivo incrementa los montos de las deducciones personales del artículo 23 de la Ley 20.628 modificatorias y complementarias del Impuesto a las Ganancias.

El mismo establece una serie de requisitos, quien los cumpla, tendrá un tratamiento particular. El beneficio para el grupo que menores ingresos obtengan (según sus parámetros) es de aumentar la deducción especial de cuarta categoría de manera tal que neutralice el efecto del impuesto sobre sus rentas dejándolas fuera de la imposición del tributo, para el segundo grupo de aumentar las

deducciones personales en un porcentaje, el tercer grupo estará exceptuado del beneficio que otorga al resto por tener un cierto nivel de ingresos, y quienes residan en un territorio particular de la Argentina son los mayor beneficiados con los incrementos en las deducciones personales.

La clasificación es según el monto de ingresos devengados en un periodo estático de tiempo. La pertenencia a uno u otro grupo no tiene vigencia y se mantendrá en el tiempo en tanto no se disponga lo contrario por otro instrumento legal. Por más que posterior a la clasificación sus ingresos aumenten o disminuyan, la pertenencia al grupo no cambia.

¿Cuales es la “realidad jurídica” de los efectos del decreto?

Como se expreso en párrafos anteriores, este decreto establece que ciertos dependientes alcanzados no tributarán más el impuesto a las ganancias por cumplir ciertos requisitos.

Si el nivel de ingresos promedio se modifica al transcurrir el ejercicio fiscal, -y aun mas allá cuando el ejercicio fiscal haya finalizado, ya sea con el mismo empleador o con otro-, la clasificación del dependiente seguirá sin sufrir modificaciones por tanto sus beneficios otorgados.

Es decir, si dos sujetos se transforman en semejantes con posterioridad a la agrupación de contribuyentes, es decir que cuenten con la misma capacidad contributiva, la carga tributaria podrá ser distinta. Entonces un sujeto que quedo incluido en el impuesto pagando el tributo podrá obtener menos ingresos que otro con mismo nivel de ingresos, pues este último fue beneficiado con la absorción de toda su ganancia por la deducción especial.

CONCLUSION

Es imperiosa una modificación de fondo en la Ley del Impuesto a las Ganancias, claro está que atribuida al Congreso. Hasta hoy, los contribuyentes vivieron un período de incertidumbre, en donde la justicia ha intentado dar luz a las principales controversias aquí tratadas.

Respecto a los conceptos indemnizatorios, tratar de determinar si la inclusión del cese corresponde al artículo 241 o 245 de la Ley de Contrato de Trabajo, si son conceptos remunerativos o no, si los montos de las indemnizaciones superan o no el tope de las remuneraciones que se establecen por los convenios colectivos de trabajo, o si se tratan de liberalidades del empleador, es hacer un recorrido infructuoso, la Jurisprudencia es clara: una vez extinguido el vínculo laboral desaparece la configuración del hecho imponible.

Por lo tanto todos los montos indemnizatorios abonados en ocasión de la ruptura del vínculo laboral no se encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias.

Es urgente que el Fisco de lugar a todos los pronunciamientos judiciales que hay al respecto, así como lo hizo con los casos “Cuevas” y “De Lorenzo” y proceda a modificar el Régimen de Retención vigente. Aquí cabe aclarar que cuando la Afip “reconoce” estos antecedentes intentando modificar el régimen retentivo de la RG 2437 lo hace sin efectos jurídicos, una circular no es un instrumento legal que obligue al empleado ni al empleador. Hay un ordenamiento legal previsto y el legislador dejó plasmado expresamente por ley las disposiciones al respecto. Es importante entender que el empleador como agente de retención se encuentra limitado a aplicar las disposiciones de un régimen retentivo que no reconoce los repetitivos

fundamentos que las distintas instancias Judiciales expresan en sus sentencias, con las consecuencias que esto implica con sus dependientes y de ahí a su productividad.

Por otro lado el artículo 20 inciso i) debe modificarse. La exención de la indemnización por antigüedad debe ser excluida de este inciso junto a la aclaración de la exclusión de esa disposición sobre la indemnización por preaviso, puesto que ambas no se incluyen en el objeto del impuesto a las ganancias. Si el legislador considera oportuno su alcance debiera nominarlo como excepción en el artículo 79 de la misma ley por no cumplir con los requisitos de la teoría de la fuente.

El artículo 90 se encuentra totalmente desfasado, los tramos de la ganancia neta sujeta a impuesto vinculada a cada alícuota no han sido actualizados por lo que se propone la siguiente tabla:

Ganancia neta Imponible acumulada		Pagarán		
Más de \$	A \$	\$	Más el %	Sobre el excedente de peso
0	70.000	-	9	0
70.000	140.000	6.300	14	70.000
140.000	210.000	19.600	19	140.000
210.000	420.000	39.900	23	210.000
420.000	630.000	96.600	27	420.000
630.000	840.000	170.100	31	630.000
840.000	en adelante	260.400	35	840.000

Respecto a las deducciones personales del artículo 23, se debe absorber los tramos inflacionarios no reconocidos y aumentar en esa proporción el mínimo no imponible y las cargas de familia.

Con esto se concluye que el nivel que debería tener el mínimo no imponible de acuerdo a la evolución de los precios de esta última década debiera seguir la variación del IPIM. Con esto se propone valor de pesos veintiocho mil doscientos (\$28.200,00).

Asimismo, dado que la situación del trabajador autónomo no es diferente a la del dependiente, los montos de las deducciones personales deben nivelarse.

El impuesto a las Ganancias es el que más se utiliza para hacer equitativo y progresivo al sistema tributario, pero el efecto de la inflación transforma tal características por lo tanto la modificación necesaria y urgente.

Por último se concluye que el decreto 1242 /13 es completamente inconstitucional. Viola el principio de legalidad consagrado por nuestra Constitución Nacional, superando las prohibiciones expresamente previstas en ella. Claramente modifica la estructura del impuesto, establece una clasificación de contribuyentes cuando la propia ley no la tiene prevista. Determina quién paga y quien no de una manera arbitraria violando el principio de igualdad, sin tener en cuenta la capacidad contributiva al finalizar cada ejercicio fiscal (momento en el que se configura el hecho imponible), afectando el principio de generalidad y proporcionalidad.

Este Decreto quiebra el orden normativo y estructural del impuesto establecido en la Ley 20.628 y sus efectos deben ser corregidos de manera urgente, dado que los perjuicios son contundentes.

Es importante dar preeminencia a los fines y al espíritu de la ley, al conjunto armónico del ordenamiento jurídico, y a los principios tributarios consagrados por nuestra Constitución Nacional.

Cabe recordar las palabras de la CSNJ “...Ni un decreto del Poder Ejecutivo ni una decisión del jefe de Gabinete de Ministros pueden crear válidamente una carga tributaria ni definir o modificar, sin sustento legal, los elementos esenciales de un tributo”.

BIBLIOGRAFIA

LIBROS:

Villegas, H. (2001). Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires: Depalma

Giuliani Fonrouge, C. (2001) Derecho Financiero. Buenos Aires: Depalma.

García Vizcaíno, C. (2007). Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas.

Buenos Aires: Lexis-Nexis.

Villegas, H. (2001). Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires: Depalma.

Jarach, D. (2011). El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo. Buenos

Aires: Abeledo-perrot.

Jarach, D. (1980). Impuesto a las ganancias. Buenos Aires: Buenos Aires: Cangallo.

Manassero, C y Otros (2010).). Impuesto a las ganancias. Asociación Cooperadora de la Facultad de Ciencias Económicas de la UNC

Reig, E. 8(2011) Impuesto a las ganancias (10a. ed.)Buenos Aires: Errepar

Casas J. (2002). Los Principios del Derecho Tributario, 1eras. Jornadas de Derechos del

Contribuyente. Buenos Aires: Buyatti.

Gian Antonio Micheli, Federico Maffezzoni, Andrea Fedele y otros en, Jarach, D. (2011). El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo. Abeledo-perrot.

NORMAS:

Constitución de la Nación Argentina de 1994.

Código Civil de la Republica Argentina

Ley de Procedimiento Tributario 11.683 (t.o. 1978)

Ley Penal Tributaria 24.769

Ley del Impuesto a las Ganancias 20.628 (t.o. 1997)

Ley de convertibilidad 23.928

Ley de Contrato de Trabajo N° 20.744 (t.o. 1976)

Ley 24.557 de Riesgo de Trabajo

Ley 26.731 de modificación del artículo N° 23 de la ley de impuestos a las ganancias, t.o. en 1997 y sus modificaciones.

Decreto 618/97

Decreto 1242/2013

Decreto 1694/2009

RG 2437/08 modificatorias y complementarias

Dictamen 28/1979

DALyRSS 43/2006

DAL 38/2002,

DAL 76/2002

DAT 8/2003

Circular 4/2012 AFIP

Circular 3/2012 AFIP

JURISPRUDENCIA:

CSJ. 287:79; 307: 1083; 312:529; 314:1842, entre muchos otros, 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros.

Minas Petrus SA c/Nación – CSJ -año 1948

Banco Hipotecario Franco Argentino – CSJ - 21/5/1948.

CSJ. Selcro S.A. v. Estado Nacional /Jefatura de Gabinete de Ministros decisión 55/2000 [decretos 360/1995 y 67/1996] s/amparo ley 16986). Fallos: 321:366, in re “Luisa Spak de Kupchik y otro c/ Banco Central de la República Argentina y otro”; Fallos: 316:2329; 318:1154 y 323:3770). 182:417; 209:347.

Delga SAIC y F (TF 21751-I) c/ DGI, expte. n° 38.845/04, del 11/12/2007, en su anterior integración en los autos “Consortio de Gestión de Puerto de Quequén (TF 15660-I) c/ DGI.”, expte. n° 12.074/07, sentencia del 24/11/2009 y en su actual composición in re: “Puentes del Litoral SA (TF 26823-I) c/ DGI”, expte. n° 141/2012, 24/04/2012 y, asimismo, “Isidro Miriam Adriana c/DGI”, expte. N° 17654/2013, ya cit.); Abbrain, Luis Alberto (TF 33175-I) c/DGI - Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. - Sala II - 07/11/2013.

Núñez, Mario c/ Transportadora de Gas del Norte SA s/ despido- CNAT Sala III -del 30/12/2011.

CSJN De Lorenzo, Amelia Beatriz -CSJN – (17/06/2009)

Cuevas, Luis Miguel c/AFIP-DGI s/contencioso administrativo- CSJN- (30/11/2010),

Candy SA c/AFIP y otro s/acción de amparo" - CSJN - (03/07/2009)

Imbellone, Oscar Alberto s/retardo - TFN SALA “A” – (15/09/2011)

Wainstein, Enrique Carlos y otro s/ley 24769 - CNPECON – (05/05/2008)

De Lorenzo, Amelia Beatriz - Dictamen La Procuradora Fiscal de la Nación- (17/6/2009)

Costa, Verónica Nereapor repetición del impuesto a las ganancias retenido sobre una indemnización por maternidad del –TFN sala B S/F

Vizzoti, Carlos Alberto c/ AMSA S.A. – CSJN- (14/9/2004),

MACIAS OSVALDO C/DGI – CNCAF SALA III – (23/04/2013)

Capomasi, Fernando (TF 29058-I) c/DGI - CNCAF -(15/10/2013).

Ediciones B Argentina s/recurso de apelación - CNAAF SALA IV – (23/03/2010)

Abraín, Luis Alberto c/DGI – CNCAF SALA II - (07/11/2013).

Bertolini, Agustín c/Telecom Argentina – CNAT SALA II – (20/12/2012).

Negri, Fernando Horacio c/EN - AFIP-DGI- CSJN – (15/07/2014)

Negri, Fernando Horacio c/EN - AFIP-DGI- Dictamen de la Procuradora (05/02/2014)

Quaranta Duffy, Héctor – CNACAF SALA II - (22/5/2012).

RUA TILO, RENÉ – CNCAF SALA V- (13/12/95),

Bunge, Héctor Justino Domingo Ricardo c/Anses s/reajustes varios – CFSS- S/F.

PAGINAS WEB:

Índice de Salario- Indec:

http://www.indec.mecon.ar/nivel4_default.asp?id_tema_1=3&id_tema_2=38&id_tema_3=111

IPC - Índice: <http://www.indec.mecon.ar/informacion-de-archivo.asp>

IPIIM - Indec: www.indec.mecon.ar/ftp/cuadros/economia/sipm-dde1996.xls

Índice de inflación del Congreso: <http://www.infobae.com/2014/10/14/1601682-la-inflacion-congreso-midio-un-4106-anual>

<http://www.inflacionverdadera.com/>

http://unionportodos.org/index.php?option=com_content&view=article&id=1473:indice-de-precios-al-consumidor-difundidos-por-el-congreso-nacional&catid=25:institucional

ANEXOS

ANEXO I

AÑO	MINIMO NO IMPONIBLE	INDICE DE SALARIOS PRIV	INDICE DE SALARIOS PUB	INDICE DE SALARIOS NG	IPIM
2.001	4.020,00	15,65	27,99	17,36	101,82
2.002	4.020,00	15,53	27,87	17,27	223,02
2.003	4.020,00	16,63	29,36	19,24	216,65
2.004	4.020,00	18,98	29,73	21,43	241,02
2.005	4.020,00	21,25	31,42	23,66	263,22
2.006	6.000,00	25,24	35,13	27,93	283,46
2.007	7.500,00	30,11	40,93	33,08	320,92
2.008	9.000,00	35,81	52,16	39,52	357,02
2.009	9.000,00	47,77	63,36	50,09	382,69
2.010	10.080,00	55,86	70,58	58,03	440,23
2.011	12.960,00	70,98	86,14	73,60	496,08
2.012	12.960,00	94,30	94,09	94,53	560,64
2.013	15.552,00	120,45	111,14	117,21	638,75
2.014	15.552,00	154,09	143,16	149,17	816,28

ANEXO II

MES	IPC INDEC	IPIM	IND SALARIO PRIV	IND. CONGRESO
may-11	128,77	471,54	77,02	1,33%
jun-11	129,69	476,92	80,34	1,56%
jul-11	130,72	481,72	84,22	1,66%
ago-11	131,81	486,61	86,67	1,85%
sep-11	132,91	491,60	89,09	1,82%
oct-11	133,75	496,08	90,09	1,52%
nov-11	134,54	500,81	91,36	1,46%
dic-11	135,67	505,42	94,22	1,86%
ene-12	136,91	510,26	94,96	1,84%
feb-12	137,92	515,30	96,21	1,79%
mar-12	139,21	521,39	97,60	2,27%
abr-12	140,37	527,29	100,00	2,19%
may-12	141,51	532,67	103,80	1,81%
jun-12	142,53	537,95	105,83	1,63%
jul-12	143,66	543,17	108,78	1,80%
ago-12	144,94	548,79	110,93	1,93%
sep-12	146,22	554,90	112,22	1,92%
oct-12	147,45	560,64	113,69	1,72%
nov-12	148,83	566,27	116,43	1,81%
dic-12	150,38	571,77	117,55	2,04%
ene-13	152,09	577,58	118,46	2,61%
feb-13	152,84	583,68	119,39	1,14%
mar-13	153,95	589,56	120,97	1,50%
abr-13	155,07	595,22	122,96	1,43%
may-13	156,14	602,70	128,98	1,63%
jun-13	157,44	610,81	132,43	2,19%
jul-13	158,90	617,73	135,81	2,63%
ago-13	160,23	624,72	138,38	2,14%
sep-13	161,56	631,55	140,71	2,12%
oct-13	163,00	638,75	142,50	2,11%
nov-13	164,51	646,52	145,71	2,38%
dic-13	166,84	656,17	147,14	3,30%
ene-14	173,64	688,67	148,88	4,62%
feb-14	179,58	723,94	151,17	4,31%
mar-14	184,24	741,56	153,69	3,42%
abr-14	187,53	754,31	163,76	2,59%
may-14	190,22	768,40	167,58	2,28%
jun-14	192,68	779,97	171,12	2,20%
jul-14	195,44	790,47	178,19	2,47%
ago-14	198,05	803,37	182,03	2,65%
sep-14	200,77	816,28	186,50	2,48%